

Für das Jahr 2018 werden die Werte aus dem oben genannten Reiter Umsätze Küche in Höhe von 157.690,48 € angegeben.

Im wGB 2018 wurden weiterhin Gemeinkosten in Höhe von 30% des Umsatzes geschätzt. 30% werden im Gastrobereich für den Verkauf von Speisen kalkuliert. Hier handelt es sich aber um einen reinen Verkauf von Handelswaren. Dieses entspricht einem Kioskbetrieb. Der Gemeinkostenanteil laut Bp beträgt daher nur 15%. Damit ergibt sich ein Gewinn in Höhe von 26.695,34 €. Dieser spiegelt das Jahr 2017 und die Schätzungen der Jahre 2015 und 2016 wieder (Grundlage Gewinn 2014 aus Handel 33.453,32 €).

2019 wurden für den Handel keine Einnahmen und Ausgaben einzeln erklärt. Die Handelsumsätze sind in den erklärten Einnahmen des wGB in Höhe von 869.114,81 € mit 159.171,15 € enthalten. Der aus der Küche entstehende Verlust und damit auch der Gewinn aus Handel wurde auf 0 € gesetzt. Die Bp kann der Nichterfassung des Gewinns aus dem Handel nicht zustimmen.

Im Rahmen der Bp werden deshalb die Umsätze aus dem Handel und der Wareneinsatz Handel aus der Datei "SKD WGB 2019.xlsx, Reiter WE-Quoten sowie Gemeinkosten in Höhe von 15% berücksichtigt und der Gewinn aus Handel in Höhe von 25.563,54 € ermittelt.

Die Ermittlungen ergeben sich aus der Anlage 14.

10. Parkplatz Klinikum/ Stadt

Im Prüfungszeitraum wurde ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb Parkplatz mit den folgenden Einnahmen und Ausgaben erklärt:

	<u>Einnahmen</u>	<u>Ausgaben</u>	<u>Ergebnis</u>
2015	137.376,08 €	32.252,44 €	105.123,64 €
2016	145.301,45 €	153.907,85 €	-8.606,40 €
2017	88.012,62 €	25.959,92 €	62.052,70 €
2018	94.120,75 €	27.361,34 €	66.759,41 €
2019	95.559,21 €	33.069,86 €	62.489,35 €

Für die vorangegangenen Prüfungszeiträume (2007 bis 2014) wurde durch die Bp festgestellt, dass die Stadt Dessau-Roßlau als Trägerkörperschaft des BGA „Städtisches Klinikum Dessau“ Zahlungen aus den Parkplatzeinnahmen erstatten muss. Diese im Rahmen der Prüfungen erfassten Forderungen wurden in 2016 ausgeglichen. Weiterhin erfolgte durch den Ausschuss für Finanzen der Stadt Dessau-Roßlau ein Beschlussvorschlag zur Zuordnung der Parkplätze am Städtischen Klinikum aufgrund der Feststellungen der vorangegangenen Betriebsprüfungen.

Der Beschlussvorschlag sieht folgende Regelungen vor (Auszug):

„1. Der Zuordnung der Parkplätze P1, P2, P3 und P4 am Städtischen Klinikum gemäß Anlage 2 zum 01.01.2017 wird zugestimmt. Die Zuordnung der Flächen zum Städtischen Klinikum wird rückabgewickelt.
Die Fläche Flur 3 Flurstück 2291 4.437 m² (Parkplatz P2 Auenweg) gemäß Anlage 2 a wird ab 01.01.2017 der Stadtverwaltung Dessau-Roßlau zugeordnet.
Die Fläche Flur 3 Flurstück 2292 2.144 m² (Parkplatz P3 MVZ) gemäß Anlage 2 b wird ab 01.01.2017 der Stadtverwaltung Dessau-Roßlau zuordnet.“

2. Die Stadt Dessau-Roßlau zahlt dem Städtischen Klinikum Dessau für die Parkplätze P2 und P3 zum 31.12.2016 einen Betrag von 128.000 EUR.

Die künftigen Aufwendungen für den Unterhalt gemäß Anlage 7 werden anteilig übernommen. Durch das Städtische Klinikum erfolgt eine jährliche Rechnungslegung an die Stadtverwaltung Dessau-Roßlau für den anteiligen Unterhalt der Parkplätze P2 und P3.

Bisherige Überfahrtsrechte bleiben unbeschadet.

3. Für die Parkplätze P1 und P4, die dem Klinikum zugeordnet bleiben, werden seit 01.01.2016 die Einnahmen aus den Parkgebühren direkt durch das Klinikum vereinnahmt.

...“

Zur Begründung wird in Anlage 1 der Vorlage vom 04.11.2016 ausgeführt:

„Im Ergebnis der Betriebsprüfung des Städtischen Klinikums für den Zeitraum 2007 bis 2010 durch das Finanzamt Dessau (Bericht vom 29.01.2014) wurde festgestellt, dass das Klinikum für die Errichtung und Unterhaltung der Parkplätze P1, P2, P3 und P4 am Klinikum sämtliche Aufwendungen geleistet und verbucht hat sowie die anteilige Vorsteuer gezogen hat. Demgegenüber verblieben jedoch die gesamten Einnahmen aus den Parkgebühren bei der Stadt, die diese Aufgabe als hoheitliche Aufgabe durchführt und dementsprechend hierauf keine Umsatzsteuer abführt hat.

Nach Auffassung des Finanzamtes handelt es sich hier um einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) des Klinikums „Parkplatzbewirtschaftung“, der umsatzsteuerpflichtig ist und dem folgerichtig nicht nur die Aufwendungen, sondern auch die Erträge zuzuordnen sind (Pkt. 25 des Berichtes Anlage 4).

Im Weiteren wurden nunmehr verschiedene Möglichkeiten der „Heilung“ geprüft. Zunächst bleibt festzustellen, dass eine rückwirkende „Heilung“ nicht möglich ist und dass dies nicht nur den genannten Prüfzeitraum betrifft, sondern grundsätzlich eine rückwirkende Regelung der Vermögensverhältnisse nicht in Betracht kommt (Gestaltungsmisbrauch). Damit bleibt für den Zeitraum 2007 bis 2016 nur die Möglichkeit der kompletten Auskehr der Einnahmen aus den Parkplätzen P1 – P4 in Höhe von 1.283.102,31 EUR brutto durch die Stadt an das Klinikum. Das Klinikum hat dann folgerichtig hieraus die entsprechende Umsatzsteuer in Höhe von 243.789,44 EUR an das Finanzamt abzuführen. In Abzug gebracht werden lediglich die Unterhaltungsaufwendungen der Stadt für den gesamten Zeitraum in Höhe von insgesamt 103.360,20 EUR.

Der Aufwand für die Jahre 2007 bis 2016 wurde von den Fachämtern der Stadtverwaltung ermittelt. (Anlage 6).

Ab dem Jahr 2017 soll die Zuordnung allerdings neu geregelt werden. Die Parkplätze P2 (Auenweg) und P3 (MVZ) werden der Stadt zugeordnet und als öffentliche Parkplätze bei der Stadt bewirtschaftet. Die dazugehörigen Aufwendungen wie auch die Grundstücke sollen ebenfalls der Stadt zugeordnet werden. Unter Betrachtung der steuerrechtlichen Aspekte kommt eine unentgeltliche Rückübertragung nicht in Frage, da die Gemeinnützigkeit des Städtischen Klinikums gefährdet werden könnte.

Aus diesem Grund wird die Rückübertragung zum Restbuchwert für den Grund und Boden in Höhe von 127.868,83 EUR geleistet. Die Aufwendungen für die Errichtung und Unterhaltung für die Parkplätze P 2 und P3, also die tatsächlich geleisteten Investitionen, beträgt Per 31.12.2016 0,00 EUR.“

Der Beschluss des Stadtrates erfolgte in der Sitzung am 07.12.2016 und wurde am 23.12.2016 im Amtsblatt veröffentlicht.

Die Einnahmen und Ausgaben der Parkplätze P1, P2, P3 und P4 wurden bis einschließlich 2016 dem Städtischen Klinikum zugeordnet. Es handelt sich um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des BGA. Zum 01.01.2017 wurden die Parkplätze P2 und P3 gegen Entgelt der Stadt zugerechnet. Die Einnahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs umfassen ab dem Jahr 2017 die Einnahmen der Parkplätze P1 und P4.

Die Aufwendungen für die Bewirtschaftung der Parkplätze P2 und P3 trägt das Städtische Klinikum und es erfolgt eine Weiterberechnung an die Stadt Dessau-Roßlau.

Die Übertragung der Parkplätze P2 und P3 erfolgte gemäß Beschluss entgeltlich. Das geleistete Entgelt wurde in Höhe von 128.000 € festgelegt. Der Buchwert der übertragenen Grundstücke betrug zum 31.12.2016 127.868,83 €. Die Differenz in Höhe von 131,17 € wurde nach Umbuchungen über das Konto S_00201000 Kapitalrücklagen auf dem Konto S_00579000 Sonstige ordentliche Erträge erfasst. Der Ausgleich der bestehenden Forderungen aus den Einnahmen der Parkplätze für die Jahre 2007 bis 2016 und der abgehenden Parkplätze erfolgte mittels Verrechnung und Bankzahlungen.

Weiterhin wurde für das Jahr 2017 mit dem Beleg 50007571 vom 04.01.2018 ein Ertrag in Höhe von 67.222,00 € auf dem Konto S_00525001 Ertrag aus Anlagenabgang (nur für ANBU) erfasst. Der Buchungstext lautet „Stadt Dessau-Roßlau, Dessau-Roßlau FIBU_PARKPLATZ MVZ“. 2017 beträgt die außerplanmäßige Abschreibung/Übergang ins AV Stadt (Datei Parkplätze_2017.xlsx Blatt Afa) für die Außenanlage Parkplatz MVZ 67.222,00 €. Des Weiteren erfolgte für den aus Fördermitteln finanzierten Parkplatz P2 (BA 1, Inventarnummer 6350302) in 2016 die Berücksichtigung einer außerplanmäßigen Afa in Höhe von 22.074,67 € (Datei 2016_Parkplätze_Kö.xlsx_Afa). Der „ausgebuchte Restbuchwert“ von 22.074,67 € wurde nicht durch die Stadt erstattet, da eine Finanzierung aus Fördermitteln nach § 9 Absatz 1 Nr. 1 KHG erfolgte.

Die laufenden Einnahmen und Ausgaben wurden im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Parkplatz erfasst. Der durch die Trägerkörperschaft beschlossene Abgang der Parkplätze P2 und P3_MVZ in 2016 wurde im wGB Parkplatz nicht ausgewiesen.

Rechtliche Würdigung

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb Parkplatz wird im Prüfungszeitraum mit verschiedenen Einnahmen aus Besucherparkplätzen, von Fremdunternehmen, von Mitarbeitern des MVZ und vom Alten- und Pflegeheim erklärt. Die erklärten Aufwendungen umfassen verschiedene Kosten und Abschreibungen. Die Einnahmen und Ausgaben der Parkplätze P2 und P3 wurden bis einschließlich 2016 dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugerechnet. Die dazu verwendeten Parkflächen sind aufgrund ihrer Nutzung ebenfalls dem wGB zuzurechnen. 2016 erfolgte der Abgang der Grundstücke an die Trägerkörperschaft Stadt Dessau-Roßlau. Der wGB Parkplatz wurde mit den verbliebenen Parkflächen im Prüfungszeitraum weitergeführt.

Die Parkflächen, welche entgeltlich vermietet werden, wurden dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder der Vermögensverwaltung (langfristige Mitarbeiterparkplätze) zugerechnet. Ebenso wurden Abschreibungen aus angeschafften Wirtschaftsgütern dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet. Soweit Wirtschaftsgüter aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veräußert werden, sind die entsprechenden Einnahmen sowie die abgehenden Restbuchwerte im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu erfassen.

Die abgehenden Parkplätze werden entgeltlich an die Trägerkörperschaft Stadt Dessau-Roßlau übertragen.

Grundsätzlich dürfen gemäß § 55 AO Mitglieder oder Gesellschafter keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO). Mitglieder im Sinne dieser Vorschrift sind gemäß § 55 Abs. 3 AO auch die Trägerkörperschaften bei Betrieben gewerblicher Art. Eine schädliche Zuwendung im Sinne dieser Vorschrift wäre anzunehmen, wenn die Körperschaft ihrem Mitglied einen wirtschaftlichen Vorteil bewusst unentgeltlich oder gegen ein zu niedriges Entgelt zukommen lässt (vgl. BFH vom 23.10.1991, I R 19/91). Laut Beschluss des Stadtrates wurde genau aus diesem Grund ein Entgelt festgelegt und auch geleistet. Das Entgelt für den Grund und Boden der Parkplätze betrug 128.000 € (Buchwert 127.868,83 €),

für den Parkplatz P3_MVZ wurde ein Betrag von 67.222 € (Restbuchwert 67.222 €, Finanzierung aus Eigenmitteln) gebucht und für den Parkplatz P2 (Restbuchwert 22.074,67 €, Finanzierung aus Fördermitteln, Förderzeitraum abgelaufen) erfolgte keine Buchung eines Entgelts.

Im Rahmen der Bp muss nun geprüft werden, ob das vereinbarte Entgelt einem Fremdvergleich standhält.

Bei Grundstücksgeschäften muss ein angemessener Preis vereinbart werden, dieser entspricht dem Preis, welcher gegenüber einem fremden Dritten berechnet werden würde. Entscheidend ist der gemeine Wert des Grundstücks (Verkehrswert) zum Zeitpunkt der Übertragung. Unerheblich ist, zu welchem Wert das Grundstück und die Außenanlagen erworben wurden. Soweit nun für die übergegangenen Grundstücke Bodenrichtwerte auf den Stichtag des Übergangs und für das Gebiet vorhanden sind und das Entgelt diesem Bodenrichtwert entspricht, kann davon ausgegangen werden, dass das Entgelt angemessen ist.

Der Bodenrichtwert für die Grundstücke des Klinikums betrug zum Stichtag 40 €. Demzufolge ermittelt sich für den Grund und Boden ein angemessenes Entgelt in Höhe von 262.800 € ($6.570 \text{ qm} \times 40 \text{ €/qm}$). Das vereinbarte Entgelt beträgt 128.000 € ($6.570 \text{ qm} \times 19,48 \text{ €/qm}$). Der zugrunde gelegte Buchwert entspricht nicht dem Verkehrswert/gemeinem Wert.

Die ebenfalls übertragenen Außenanlagen (Parkplatzbauten) für die Parkplätze P2 und P3_MVZ wurden ohne Entgelt bzw. mit dem Restbuchwert veräußert. Der Parkplatz P3_MVZ wurde in 2017 in Höhe von 67.222 € außerplanmäßig aufgrund des Abgangs abgeschrieben. Die ursprünglichen Anschaffungskosten wurden aus Eigenmitteln finanziert. Das so ermittelte Entgelt wurde durch die Stadt geleistet. Der Parkplatz P2 wurde aus Fördermitteln finanziert. 2016 wurde der Restbuchwert von 22.074,67 € abgeschrieben.

Auch der Abgang der Außenanlagen muss auf ein angemessenes Entgelt geprüft werden. Nach Ansicht der Bp ist der Buchwert nicht einem Verkehrswert gleichzusetzen. Aus diesem Grund erfolgt ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 20 % zum Buchwert.

Die laut Bp angemessenen Entgelte weichen von den tatsächlich vereinbarten Entgelten ab. Die Veräußerung erfolgte unter dem Verkehrswert und würde zu einer verhinderten Vermögensmehrung führen. Eine verhinderte Vermögensmehrung ist einer Vermögenminderung gleichzusetzen und kann eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zur Folge haben.

Jedoch stellt der BFH in seiner Entscheidung vom 22.11.2023 (I R 9/20, BFHE nn) fest, dass eine vGA wegen einer fehlenden konkreten Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis ausscheiden kann, wenn es an jeglichem finalen Zuwendungswillen in Richtung eines Vermögenstransfers zu Lasten der Gesellschaft und zugunsten des Gesellschafters fehlt und feststeht, dass die Vorteilsverschiebung nicht aus gesellschaftlichen Gründen erfolgt ist.

Nach Ansicht der Bp ergibt sich aus dem oben zitierten zweiten und vierten Absatz der Beschlussvorlage der fehlende Begünstigungswille. Die Stadt möchte sich steuerrechtlich korrekt verhalten und die Ergebnisse der Vor-Bp umsetzen. Da eine rückwirkende Heilung nicht in Betracht kommt (2. Absatz) sollen die Parkflächen ab 2017 neu zugeordnet werden (4. Absatz). Um sich hier auch rechtstreu zu verhalten, soll gerade keine unentgeltliche Neuordnung erfolgen (4. Absatz Satz 4), sondern es soll für das Klinikum ein Ausgleich geschaffen werden (4. Absatz Satz 5). Im Rahmen der allgemeinen Orientierung an Kosten und Buchwerten (und nicht an Bodenrichtwerten) hielt man den Ausgleich zum Buchwert (4. Absatz Satz 5) irrtümlich für hinreichend angemessen.

Somit kann eine vGA und die sich daraus ergebenden Rechtsfolgen in Verbindung mit § 55 AO seitens der Bp verneint werden, dennoch muss die Angemessenheit des Entgelts hergestellt werden.

Daher ergibt sich im Rahmen der Bp aus der Differenz zwischen dem Verkehrswert des an die Trägerkörperschaft abgegebenen Anlagevermögens und dem tatsächlichen Entgelt eine Forderung gegen die Stadt Dessau-Roßlau.

Bisher wurden die Forderungen aus den Parkplatzeinnahmen (2007 bis 2015) und dem Abgang der Parkplätze wie folgt in der Buchführung 2016 erfasst:

Forderung Stadt Dessau-Roßlau 2007 bis 2015	1.196.602,61 €
Forderung Stadt Dessau-Roßlau 2016	67.461,93 €
Entgelt Grundstücke Parkplätze P2 und P3_MVZ	128.000,00 €
Abzgl. Unterhalt Parkplätze 2007 bis 2016	- 103.360,20 €
Straßenausbaubeitrag	- 38.991,39 €
	<u>1.249.712,94 €</u>
Ausgleich Bank 28.12.2016	696.354,19 €
Ausgleich Bank 28.12.2016	464.350,14 €
Ausgleich Bank 29.12.2016	35.898,27 €
Ausgleich Bank 29.12.2016	53.110,34 €
	<u>1.249.712,94 €</u>

Die Buchungen erfolgten teilweise über Rechnungsabgrenzungsposten. Der Abgang des Grundstücks wurde in Höhe von 127.868,83 € auf dem Konto S_00791000 Aufwendungen Abgang AV gebucht. Der Ertrag in Höhe von 131,17 € wurde auf dem Konto S_00579000 gebucht.

2017 erfolgte für die Außenanlage Parkplatz P3_MVZ eine Ertragsbuchung auf dem Konto S_00525001 in Höhe von 67.222,00 €. Der Ausgleich erfolgte am 29.05.2018 mittels Bank durch die Stadt Dessau-Roßlau. Der gebuchte Ertrag entspricht der außerplanmäßigen Abschreibung des Parkplatzes P3_MVZ mit der Inventarnummer 07C2100 in 2017 laut der vorgelegten Datei Parkplätze_2017.xlsx_Afa.

Weiterhin erfolgte in 2016 zum Parkplatz P2 mit der Inventarnummer 6350302 ebenfalls eine außerplanmäßige Abschreibung in Höhe von 22.074,67 € laut der Datei 2016 Parkplätze_Kö.xlsx_Afa.

Im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Parkplatz wurden im Prüfungszeitraum bisher die Abgänge der Parkplätze nicht berücksichtigt.

Nach den Feststellungen der Bp sind die Abgänge der Parkplätze dem wGB zuzurechnen. Hierbei erfolgt die Zuordnung der bisherigen Buchungen sowie die Erfassung der Forderungen aufgrund der unangemessenen Entgelte zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Berechnung Veräußerung laut Bp:

Einnahmen

Einnahmen aus Abgang Grundstück	128.000,00 €
Forderung aufgrund Erfassung Bodenrichtwert	<u>134.800,00 €</u>
Einnahme wGB Grund und Boden Parkplätze P2/ P3_MVZ	262.800,00 €
Einnahme/Forderung Parkplatz P3_MVZ lt. Bf (RBW)	67.222,00 €
Forderung Erhöhung Verkehrswert Schätzung 20 %	13.444,40 €
Forderung Parkplatz P2 (RBW)	22.074,67 €
Forderung Erhöhung Verkehrswert Schätzung 20%	4.414,93 €
Einnahmen wGB aus Abgang Parkplätze 2016	369.956,00 €

Ausgaben

Abgang Grund und Boden (Kto S_00791000)	127.868,83 €
Abgang Parkplatz P3_MVZ (außerplanmäßige Afa)	67.222,00 €
Abgang Parkplatz P2 (außerplanmäßige Afa)	22.074,67 €
Ausgaben wGB aus Abgang Parkplätze 2016	217.165,50 €
Gewinn wGB aus Abgang Parkplätze 2016	152.790,50 €

Aus den oben genannten Feststellungen der Bp ergibt sich eine Gesamtforderung gegen die Trägerkörperschaft Stadt Dessau- Roßlau in folgender Höhe:

Forderung Grund und Boden	134.800,00 €
Forderung Parkplatz P3	13.444,40 €
Forderung Parkplatz P2	22.074,67 €
Forderung Parkplatz P2	<u>4.414,93 €</u>
Gesamtforderung Stadt Dessau-Roßlau	<u>174.734,00 €</u>

Der gesamte Sachverhalt wird in der Ermittlung des wGB 2016 berücksichtigt.

11. Zusammenfassung Änderungen wirtschaftliche Geschäftsbetriebe lt. Bp

	2015	2016	2017	2018	2019
Ergebnis wGB					
bisher	621.155,09	1.095.506,25	941.735,11	540.614,73	686.479,72
Änderungen lt. Bp	<u>231.694,90</u>	<u>209.838,68</u>	<u>231.968,04</u>	<u>226.399,05</u>	<u>60.479,67</u>
Ergebnis wGB lt. Bp	<u>852.849,99</u>	<u>1.305.344,93</u>	<u>1.173.703,15</u>	<u>767.013,78</u>	<u>746.959,39</u>

Die Änderungen sind in der Anlage 15 dargestellt.